

# Temas actuais de contabilidade (\*)

Rogério Fernandes Ferreira

## Introdução

A diversidade de solicitações à contabilidade vem suscitando o aparecimento de zonas cinzentas em que correcto e incorrecto carecem de ser devidamente aclarados. Por outro lado, impõem-se hoje tratamentos contabilísticos simultâneos de mesmas realidades, sob diversos prismas (multidimensionalidade). Deixou de ser profícuo ou passou a considerar-se simplista a tradicional ideia de buscar uma só solução entre várias possíveis e úteis. A ideia de «normalização contabilística» tem assim de readequar-se, de flexibilizar-se.

Tem sido, e bem, invocado o carácter instrumental da contabilidade e as articulações que permite entre análises e controlos do ocorrido no passado e seus confrontos com as estratégias a desenvolver, o planeamento e suas previsões.

São significativas as preocupações de atribuição quantitativa a factores de «futuro» e de redefinições do activo e passivo contabilísticos. Nos cálculos patrimoniais há que tomar em conta reflexos, no presente e no futuro, de incentivos concedidos ou a conceder, regras ponderosas sobre «acréscimos e diferimentos», impostos diferidos ou correcções de impostos do passado, insuficiências ou excessos de dotações para fundos (v. g. de pensões), reformulações conceituais relativas a provisões e contingências, especial atenção a metamorfoses entre patrimonial e extrapatrimonial, etc.

Todas as instituições, muito em particular as empresas, na prossecução das suas finalidades, exercem actividades coordenadas a que se cha-

mará, *lato sensu*, «produção» de bens e ou prestação de serviços, ou *valor acrescentado*, alcançando *proveitos* e otimizando a utilização, em tempo útil, dos meios de que disponham (bens económicos — meios humanos, materiais, tecnológicos).

Para ocorrer a tudo isso e a muito mais a contabilidade vai-se complexizando, assumindo necessidades operacionais de variada magnitude, exigindo-se mais intensa e diversa interdisciplinaridade (estatística, matemática, direito, fiscalidade, economia, sociologia).

A contabilidade, modernizada, tornou-se assim uma área privilegiável, elemento essencial na ciência e prática da gestão.

A pronta operacionalidade que a informática possibilita trouxe alargamentos de aplicações, possibilitando recolhas em tempo real de maior volume de dados com interesse, a que, anteriormente, era impossível dar tratamento.

Aparecem mais indicadores da gestão das instituições e as novas «demonstrações contabilísticas» sobre custos, proveitos e outros fluxos de valores apreciam-se conjugadamente, por vezes para além do aspecto patrimonial puro, ou seja, ponderando igualmente produções, valores acrescentados até espectros mais do âmbito do sociológico ou do político-social (v. g. «balanço social»).

Considerações desta natureza justificam as escolhas dos temas para o aludido Encontro promovido pela ADCES e também estas reflexões antecederam os demais trabalhos apresentados sobre as três temáticas principais seguin-

(\*) Texto que o autor apresentou na sessão de abertura (8 de Maio de 1998) do VII Encontro de Contabilidade da ADCES — Associação dos Docentes de Contabilidade do Ensino Superior.

tes: «I — Internacionalização da contabilidade», «II — Contabilidade estratégica» e «III — Contabilidade das instituições sem fins lucrativos».

## I — Uma nova contabilidade — contabilidade puramente qualitativa ou quantificação do qualitativo

São extremamente significativos os movimentos no sentido da intensificação da patrimonialização de prejuízos e de parcelas que antes se encaravam como puras despesas.

Passaram a promover-se valorizações patrimoniais de *goodwill*, marcas, patentes, quadros dirigentes, etc., tudo valores incorpóreos que poderão existir mas sim que tenham sido comprados, meras realidades formadas no seio da empresa em resultado de suas actividades passadas e frutíferas actuações ou não.

A maior invocação actual da substância sobre a forma também está introduzindo alterações de relevo nesta matéria <sup>1</sup>.

O histórico controlo digráfico e pecuniário, base das exigências das partidas dobradas, impôs a necessidade de dar expressão pecuniária, financeira, a todas as «aplicações» dos recursos financeiros (em mercadorias, imobilizações, outros custos plurianuais, dívidas a receber, disponibilidades), que se contrabalançam, digraficamente, nos «recursos financeiros» (financiamentos *latu sensu*).

Com a expressão financeira ou pecuniária dada às diversas categorias de elementos patrimoniais, conseguiu-se um objectivo útil de homogeneização mas, desde há algum tempo se revela insuficiente essa pura visão quantitativa. Ponderemos, entre muitos que poderiam citar-se, um exemplo concreto e simples:

As dívidas a receber por uma empresa atingem a quantidade 400.

A contabilidade indica essa quantidade mas podem, nas decomposições, aparecer situações

muito diversas. Foquemos em alternativa duas situações diferentes:

	A	B
Dívidas de cobrança duvidosa	100	300
Provisões .....	- 50	- 250
Restantes dívidas:		
De cobrança a três meses .....	200	100
De cobrança a nove meses .....	100	200
	350	350

A informação contabilística puramente *quantitativa* está a tornar-se insuficiente. Carece-se, cada vez mais, de ponderar elementos de ordem *qualitativa*.

Muitos estudiosos vêm avançando com propostas no sentido de passar da contabilidade meramente quantitativa para uma contabilidade com ponderações qualitativas. Veja-se, infra, «IV — A contabilidade dos valores da história»; «V — A contabilidade dos recursos humanos» e ainda «VI — A contabilidade de valores éticos (v. g., a amizade)»; «VIII — Internacionalização da Contabilidade»; «X — Contabilidade das instituições sem fins lucrativos».

## II — A contabilidade ambiental

### 1 — Influência da estrutura envolvente para a contabilidade estratégica

Todos os gestores que actuam em empresas, organismos públicos, instituições de solidariedade social, sindicatos, escolas, clubes desportivos, etc., são, em maior ou menor grau, influenciados pelas estruturas de enquadramento, isto é, pelo meio em que as instituições geridas actuam ou onde se inserem. Assim, forças e constrangimentos dos enquadramentos estruturais têm de ser ponderados.

Se a estrutura constri o gestor este procurará a estratégia aconselhável, planeando as acções que repute adequadas, averiguando se suas

<sup>1</sup> Valorização da incerteza presente em relação a eventos futuros cujos custos ou proveitos se entendem de atribuir ao presente (especialização dos exercícios mais científica); patrimonialização da locação financeira com contrapartidas em contas de financiamento respeitantes aos respectivos contratos; inserção no balanço e nos resultados do exercício de impostos pagos avançadamente ou a pagar diferidamente em resultado de desajustamentos entre o contabilístico e o fiscal; contabilizações de entregas iniciais ou sinais processados em promessas de contrato ou por adiantamentos a fornecedores relacionados com contratos celebrados para aquisição futura de *imobilizações* e de *existências*.

reações terão êxito, isto é, se pode influenciar a estrutura a seu favor.

A maneira como as empresas e demais instituições se inter-relacionam com o meio envolvente são diversas. Adquirem *inputs* (homens, capitais, organização e técnica) que depois utilizam para gerar *outputs* superiores (vendas de bens, prestações de serviços, lucros). Importa estudar as contraprestações das diferentes categorias de pessoas ou entidades que em cada empresa agem ou interferem (empregados, clientes, fornecedores, governo, comunidade onde a empresa está inserida).

Há assim que encarar cada empresa como um operador no meio em que se insere (ambiente externo gerador de oportunidades e constrangimentos diversos — económicos, tecnológicos, sócio-culturais, políticos, éticos).

Constrangimentos e eventos externos podem afectar as empresas a ponto de as subverter e levar até à extinção. De outro lado, as empresas procuram superar adversidades.

O resultado é um delicado sistema de relações entre empresas, demais instituições e comunidade.

## **2 — Influência do meio ambiente**

Num sentido mais particular acentuam-se as questões do meio ambiente tornado poluente e poluído em muitos sentidos e a sofrer degradações sucessivas e acentuadas.

As medidas no sentido da melhoria tornam-se instantes. A sobrevivência dos ecossistemas está a tornar-se problemática.

Quem gere tem de assumir posições, tomar decisões. Qualquer gestor não deve alhear-se das novas questões ambientais. Tem de integrar nas suas decisões juízos éticos, onde vêm predominando pressupostos dessa natureza. E porque a ética não sensibiliza todos suficientemente há que fixar medidas legais que sejam cumpridas, penalizando quem as não cumprir.

De facto vai aparecendo legislação impondo às empresas e seus gestores ou responsáveis obrigações peculiares sobre estas matérias. Penaliza-se a poluição provocada no *ambiente físico* e no *social*. Fixam-se limitações, surgem encargos adicionais para as empresas, que os procuram integrar nos seus preços de venda.

## **3 — Contabilidade ambiental**

Fala-se já de uma nova estrutura contabilística (*contabilidade ambiental*) em que os custos do ambiente assumem carácter operacional, pelo que devem processar-se nas contas de exploração, nos resultados correntes, por vezes repartidos por sucessivos exercícios (amortizações). Nos próprios projectos de investimento os custos da variável *ambiente* têm de integrar-se, ponderando a recuperação desse novo tipo de custos e investimentos.

O problema está em que as empresas actuam em mercados cada vez mais abertos havendo que sobrecarregar poluidores e beneficiários com os inerentes custos de poluição. Os poluidores que continuarem libertos desses novos encargos estarão a prejudicar os demais, praticando uma espécie de concorrência desleal.

## **4 — Gestão ambiental e necessidade de concertação mundial**

Os fenómenos de degradação do ambiente podem parecer meramente locais, mas os seus males não se revelam circunscritos — contribuem para o acréscimo da poluição mundial, causam efeitos de estufa e outros, conducentes a graves rupturas nos ecossistemas.

Quando as imposições dos encargos de poluição forem menores em dado país, aparecerão empresas a deslocarem-se, o que acontece em regra para países menos desenvolvidos e ou menos industrializados, onde se revela mais difícil introduzir penalidades e ónus relativos à poluição praticada. É que se esses países fixam gravames, mais dificuldades terão eles em ver criadas condições para o funcionamento das empresas, quando essas regiões são as mais carentes de desenvolvimento.

Por outro lado, também está a verificar-se que os poluidores, que actuam nos países mais desenvolvidos, acabam por poder voltar a ser beneficiados, pois hoje é fácil a deslocalização das empresas.

A solução que se impõe é a de um consenso generalizado para que se definam regras aplicáveis a todas as empresas poluidoras, evitando pretextos para condutas desrespeitadoras do ambiente.

Precisa-se de leis severas e muito em particular de opinião pública que inclusive conduzam ao descrédito daqueles cidadãos e empresas que não assumem seriamente estas ordens de questões, penalizando-os onde são mais sensíveis — na imagem, no *marketing* que desaconselha acções impróprias, e consciencializa os gestores de que, se não considerarem o fenómeno poluição, ficam afectados nas suas acções, actividades, volumes de vendas e ganhos.

Porém, as leis dependem da vontade política e da opinião pública. E em cada País não se quer ver o interesse da população mundial e dos seus vindouros que não poderão suportar já tanta poluição, mostrando-se ameaçada a vida humana e dos outros seres animais e vegetais no planeta.

Acabou a III Conferência Mundial sobre os temas do ambiente, que decorreu em Quioto, no Japão, e de novo se viram frustradas esperanças acalentadas de que se tomariam as medidas sérias necessárias. Os EUA, que são o maior poluidor mundial, voltaram a revelar o seu grande egoísmo, não obstante o seu Vice-Presidente, Al Gore, ser bom conhecedor da gravidade actual do problema do ambiente. Patriotismo estulto ou receios de opinião pública nacional, a que todo o político é sensível, não permitiram as tomadas de posição que se impunham.

**III — A contabilidade de recursos naturais de bens livres ou abundantes, logo sem valor económico, que vieram a tornar-se escassos, logo com valor económico**

Apropriação e consumo são objectivos que deveriam tomar-se não como conjunturais mas sim como estratégicos.

Entretanto, está planeado o «saque do futuro».

A actual geração parece apostada em não legar às futuras os recursos naturais que o planeta foi acumulando ao longo de milénios, milhões, muitos milhões de anos.

O *saque do futuro* é uma grande irresponsabilidade que se apossou da humanidade actual na vontade de apropriação e consumismo imediato do património planetário, de todo desproporcionada e despropositada.

Comanda hoje um economicismo sem freios. A utilização de recursos milenares é devastadora,

excede em muito a quota-parte que nos cabe na repartição do que, ao longo dos tempos, a natureza foi gerando.

A exaustão de recursos impossibilitará, no futuro, a reconstituição. Estão a roubar-se, às gerações vindouras, as parcelas de recursos que se lhes deveriam legar, para preservarem e ceder por seu turno.

No âmbito das nossas preocupações profissionais, observa-se que para isso contribuem também os errados esquemas contabilísticos adoptados — as produções e vendas processam-se contabilisticamente sem registo do desbaste dos actuais recursos naturais. Um erro que favorece o cometimento de outros. Os stocks de bens naturais constituem património cuja delapidação teria de contabilizar-se, subtractivamente, em sistema contabilístico patrimonial mundial, se este houvesse, e depois em sistema contabilístico nacional, até se chegar aos balanços das entidades que utilizam esses recursos e os deveriam (comprar e) pagar.

Esses abates de *stocks*, devidamente valorizados, contabilizar-se-iam por contrapartida de custos relativos a esses consumos, de modo a que os proveitos a apurar, nas actividades de produção, ficassem confrontados com tais custos, assumindo as produções (valores acrescentados) as competentes expressões líquidas e reais. Deste modo, dar-se-ia conta que muitas das rendosas produções actuais, afinal, são «negativas». Têm «mais valor» os recursos que «gratuitamente» se dissipam do que os bens transformados que depois se vendem.

Só que os recursos naturais, por serem bens livres, não constam dos registos da Economia e esses bens não são, pelo menos entretanto, integrados no «cálculo económico». Só o são, infelizmente, quando, quase esgotados, ficam em raridade e tornam-se apropriáveis, convertendo-se em bens económicos, em valores de mercado (por exemplo, o caso da água, que vai aparecendo com valor económico).

Imperativos profissionais conduzem-nos a este tipo de alerta que pretende relevar que as produções mundiais têm de passar a ser encaradas sob novas regras contabilísticas. A contabilidade também pode, deve, colaborar na solução desta ordem de problemas.

A raridade confere aos recursos naturais o carácter de bens económicos, de valores do mercado. Quanto mais escassos eles se tornam, mais valem na economia. Valendo mais, mais transacções deles ocorrem. A apropriação é económica, individualizada. A raridade provoca aumentos nos preços e espreita procuras e produções.

Espécies animais e vegetais encontram-se em vias de extinção porque aos produtos que delas se extraem (peles, óleos, dentes, delícias ou troféus da captura) se atribui cada vez mais valor económico.

Os travões às «leis económicas» revelam-se precários, insuficientes. Não é fácil estabelecer peias jurídicas. E apelos à ética não têm os efeitos desejáveis.

Os ganhos e valorizações trazidos pela escassez existente são impressionantes e muito a fomentam, provocando esgotamento cada vez mais acelerado, em escaladas imprevisíveis. Cresce a captura e apropriação pelos grupos e indivíduos ganhadores com os acréscimos da escassez, do açambarcamento e especulação.

Urgente se torna rever a economia, harmonizá-la, pô-la ao serviço da humanidade.

#### IV — A contabilidade dos valores da história

Valores da história, valores de monumentos, valores de cultura, não têm sido também objecto da contabilidade — não têm sido passíveis de quantificação (ver também, supra I. Uma nova contabilidade — contabilidade puramente qualitativa ou quantificação do qualitativo e infra X. A contabilidade de valores éticos (v. g., a amizade).

Existem valores produzidos que são património cultural da Comunidade, mas não há desse património inventariação valorizada, «valores patrimonializáveis». Só que esses valores existem e ficam legados à comunidade.

Pondere-se, por exemplo, o valor actual (e futuro) para o Egipto das pirâmides, ou para Portugal, por exemplo, o valor da Torre de Belém, para não citar mais casos, tantos são eles.

Mesmo que se não registem de modos expressos, trata-se de valores que ficam na memória

da comunidade que os irá legando às gerações futuras, por formas de transmissão diversificadas e que são geradoras posteriores de proveitos de alta monta. «Legados históricos»... que darão frutos ... mas que vistos em termos puramente económicos e contabilísticos actuais conduziriam hoje à rejeição da sua concepção e figuração nas demonstrações puramente assentes num cálculo económico imediato.

#### V — A contabilidade dos recursos humanos (os casos particulares dos passes dos jogadores de futebol e das valorizações das equipas de jogadores)

1 — A contabilização dos recursos humanos começou a ser ventilada há muitos anos e somos do tempo em que sobre a questão as opiniões favoráveis não encontravam suficiente eco, sofrendo mesmo objecções profundas, incluindo a sua ridicularização.

A contabilidade, tradicionalmente, não registava como valores patrimoniais a valia de organização, do clima do trabalho, a experiência e valia dos seus dirigentes, quadros e trabalhadores e muitas mais valias nos quais até poderia assentar decisivamente a marcha futura da empresa e a sua evolução patrimonial. A propósito do balanço social escrevíamos em 1984, in *Normalização Contabilística*, a p. 384, o seguinte:

«a) Não se regista, em regra, nas empresas, como património, a formação dos homens, mas registam-se, como património, gastos que, em boa verdade, não deveriam ser como tal considerados.

b) Não se regista na contabilidade das empresas a *morte dos dirigentes e colaboradores de mérito*, mas regista-se a «morte» de qualquer *stock* de bens;

c) Não se registam nas empresas custos sociais que elas provocam quando é certo começar a necessitar-se de averiguar se as empresas, para obterem os seus fluxos líquidos, estão ou não a desgastar património colectivo, a causar prejuízos sociais, que se devem também contabilizar; e importará, em conformidade, mensurar outrossim *proveitos sociais*, de onde, *resultado social*.»

2 — É necessário, actualmente, em muitos casos, formular estudos previsionais sobre investimentos e seus custos e proveitos, em que se conjuguem e interinfluenciem as rendibilidades do investimento para a empresa e os benefícios e custos para a colectividade — em aspectos so-

ciais (poluição do ambiente, animação cultural, etc.) e económicos s. s. (efeitos na balança comercial e de pagamentos, no emprego, nas empresas — a montante e a jusante, etc.).

Entrementes estes assuntos sofreram tal evolução que se sublinha que eles deixaram de ser de ordem teórica, surgindo incessantes necessidades de seu tratamento em resposta a vários problemas concretos. Demos nota disso, por exemplo, a propósito da contabilização dos passes dos jogadores de futebol e problemas correlativos.

3 — Alguns clubes de futebol da I Divisão vão criar sociedades desportivas<sup>2</sup> para as quais passará o exercício dessa sua actividade. Estão a encarregar-se especialistas da avaliação das equipas de futebol.

Uma equipa vale considerando todos e cada um. Vale pela coesão, capacidade de quem a dirige e ou treina. Entradas e saídas dos elementos de uma equipa afectam, naturalmente, o seu valor, tal como acontece a demais bens do imobilizado das empresas. Todavia, a avaliação das equipas de futebol levanta problemas especiais.

No valor a atribuir a uma equipa contarão, por exemplo, as vitórias e as derrotas, as subidas e as descidas de divisão — as suas *mais e menos-valias*. Uma equipa pode ter vitórias viciadas. O que vale então uma equipa caso se descubram tais vícios? Como e em que termos corrigir?

Havendo novos ingressos, substituições, reduções dos elementos da equipa, em que termos se deve adicionar e subtrair? E se as baixas não forem por saídas, mas em resultado de lesões, com ou sem seguro? E se ocorrerem irradiações de futebolistas?

São as derrotas indicativos únicos de perda de qualidade? De todos ou de alguns elementos da equipa? Quem fica desacreditado em termos de «qualidade»? Como se avalia a qualidade? Pelo êxito da equipa ou pela afirmação dos seus elementos?

4 — Estes e outros problemas não facilitarão as valorizações pedidas aos especialistas de contabilidade. É certo que estes poderão recorrer a colegas, mais experimentados (de países de vanguarda), e, até, a especialistas de outras áreas.

Os (elevados) valores que poderão ser escolhidos e inscritos nas contabilidades das futuras sociedades desportivas e eventuais interesses divergentes suscitarão, muito provavelmente, problemas no futuro (ter-se-ão assim avaliações e contabilizações controversas). Mas será a partir dessas avaliações que se registrarão as transferências patrimoniais dos clubes para a sociedade desportiva que cada clube irá criar.

5 — As acções das sociedades desportivas serão oferecidas para subscrição a potenciais acionistas. Com a propaganda havida de que se estará perante bom «investimento» mais as afeições pelo clube de cada um de nós conduzirão a aquisições de acções por valores acima dos reais e nominais (criar-se-ão prémios de emissão).

6 — O valor é sempre uma realidade controversa. No caso, irá proceder-se a avaliação contabilística, antes inédita, de patrimónios expressos em «elementos humanos». O facto de esse trabalho ser feito por especialistas em contabilidade não o tornará incontroverso. Até o tornará mais controverso.

Os clubes de futebol de há muito se tornaram suspeitos, em particular aos olhos de quem assiste a ocorrências insólitas — violências das claques, práticas de crimes, pagamentos fora da contabilidade e despesas confidenciais, não cumprimento das leis, arrogância de dirigentes, contratações de jogadores por valores astronómicos, evasões fiscais, corrupção, etc.

7 — O exposto exigiria que se começasse por morigerar o futebol. Criar sociedades desportivas em mar pantanoso tem mais perigos. Não se purificando as águas, tudo é de recear, nomeadamente engodos de pessoas ingénuas, mas ambiciosas, que, de novo, serão vitimadas nos jo-

<sup>2</sup> Indica-se a legislação já existente ou a publicar sobre estas sociedades:

— Lei de Bases do Sistema Desportivo — Lei n.º 1/90, de 13 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 19/96, de 25 de Junho.

— Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de Abril — estabelece o regime jurídico das sociedades desportivas.

— Projecto de decreto-lei, já aprovado (agora Lei n.º 103/97, de 13 de Setembro) em Conselho de Ministros, que estabelece o regime fiscal específico das sociedades desportivas.

gos das acções (como o foram com o *crash* da bolsa que antecedeu o 25 de Abril, com a D. Branca dos 10% ao mês, com o surto bolsista pós-1987).

Em concreto, os grandes clubes de futebol vão receber acções das suas sociedades desportivas e, além disso, eventualmente, dinheiro de entregas de bens excedendo o capital social. E poderão, depois, porventura, negociar excedentes de acções a preços generosamente vantajosos. Assim, as futuras sociedades desportivas possibilitarão novos dinheiros aos clubes, incluindo pagamentos de bens e serviços que dantes não se valorizavam e não apareciam com expressão contabilística no património dos clubes. Passa-se, afinal, a encontrar novas formas peculiares de fazer «nascer dinheiro».

Cada clube transferirá para a sua sociedade desportiva valores que, de certo modo, continuarão a ser do clube, embora sob outras vestes (com novos associados, os futuros accionistas), ou seja, mantendo o próprio nome, iguais cores, iguais valores emblemáticos. Um mundo de questões a exigir gente muito idónea.

Assim, não se estranharão, mais tarde, accionistas a entregar dinheiro por «nadas». Os clubes podem passar a ricos, mas os accionistas ficarão mais pobres.

8 — Passamos por último ao exame da questão de saber se a equipa de futebol deve figurar no immobilizado corpóreo ou incorpóreo?

Processar esses registos sob a conta «Immobilizado corpóreo» parecerá impróprio. Invocam que tal rubrica é para movimentos relativos a coisas e não a pessoas. Quem assim pensa, todavia, estará a menosprezar que a contabilidade se ocupa da movimentação dos valores das coisas (e agora de pessoas) e não da movimentação das próprias coisas (ou pessoas).

Dirão alguns que para pessoas é diferente. A doutrina e normas técnicas de outros países de vanguarda nestas matérias recomendam, para as sociedades desportivas, se opte por rubricas «Immobilizado incorpóreo» na contabilização dos direitos patrimoniais ou patrimonializados que àquelas assistem em relação aos desportistas profissionais que contratam, durante períodos determinados e sob condições estabelecidas.

Admitimos que repugne a contabilização no «Immobilizado corpóreo», considerando que essa categoria de contas deve ficar reservada a bens corpóreos e nunca a pessoas.

Todavia, contrapomos que o nosso POC reserva para o «Immobilizado incorpóreo» as movimentações de «intangíveis», designadamente direitos de propriedade sobre coisas incorpóreas, direitos ditos de propriedade intelectual e de propriedade industrial.

9 — Já as contas do «Activo immobilizado corpóreo» estão reservadas para immobilizados tangíveis, móveis e imóveis (cf. POC). Todavia, a contabilidade não regista bens e sim direitos sobre esses bens. Actualmente, o POC até manda contabilizar em «Immobilizado corpóreo» os valores respeitantes a contratos de locação financeira que não assentam em aquisição (jurídica) de bens corpóreos e sim em mera eventualidade futura de sua aquisição (cf. nota explicativa do POC à conta 42).

Com estes considerandos procuramos questionar as convicções de quem entende que os registos das «equipas de futebol» têm de ser em «Immobilizado incorpóreo». Assim, adverte-se que embora os registos contabilísticos não respeitem às próprias pessoas (da equipa), relevam valores de direitos em relação a essas pessoas. E, em paralelismo, acentuamos que quando, na contabilidade, se fala em movimentos de, por exemplo, mercadorias não se estão a considerar movimentos de natureza deslocaional ou física. Não é isso, obviamente, o que a contabilidade processa — ocupa-se, de movimentos, mas movimentos de valores.

Os registos contabilísticos processam-se não pelas coisas em si (e agora também por pessoas) mas pelos direitos patrimoniais que substanciam.

Quando se diz que se adquiriu uma casa está a dizer-se que se adquiriu não o bem em si, a casa, o bem como realidade física, imanente a ela própria, mas sim que se adquiriu, relativamente à dita casa, um direito real de propriedade plena, ou um direito real menor, v. g., um direito de usufruto. Este direito será contabilizável em «Immobilizado corpóreo».

Os direitos de utilização dos jogadores são «pertença» da sociedade desportiva. Ora, pessoas

também são realidades corpóreas. Por aí não espanta o registo ser sob rubrica de «Imobilizado corpóreo». Nota-se, inclusive, que em relação a demais activos constituídos por outros seres vivos — plantas e animais — o processamento é também no «Imobilizado corpóreo».

«Animais de trabalho» e «Gado de criação» são rubricas em que se desdobrará o «Imobilizado corpóreo» de empresas agrícolas. Porém, quando plantas e animais têm ciclo de nascimento, produção e venda (após abate ou em vida) de período inferior a um ano já a escrituração se fará em rubricas de «Matérias, produtos, produtos em via de fabrico, mercadorias». Igualmente se registrarão, sob a rubrica «Mercadorias» (tomada usualmente como de valores corpóreos)<sup>3</sup>, por exemplo, bilhetes de ingresso em espectáculo, na contabilidade de quem exerce a actividade de compra e posterior revenda desses bilhetes.

10 — Atentando no que se aponta não repugna contabilizar homens e mulheres (o valor que lhes for contabilisticamente atribuído) em «Imobilizado corpóreo».

Em «Imobilizado incorpóreo» registam-se, como se disse, puros intangíveis, designadamente direitos de propriedade intelectual e de propriedade industrial ou direitos a estes assimiláveis — cf. POC, nota explicativa à conta 433).

Obviamente que no «estado actual da arte» a escolha entre «corpóreo» ou «incorpóreo» não se revela dispicienda em termos económicos. Surgem, depois, práticas de amortização e de outros cálculos em consonância com a distinção referida, com implicações fiscais diferentes. As mais-valias do imobilizado divergem consoante o bem considerado é corpóreo ou incorpóreo<sup>4</sup>.

Claro que equipas de futebol são pessoas e estas não são só corpo. Contrariando o nosso próprio questionamento acentua-se que pessoas não se compram nem se vendem, ou que isso acontecia séculos atrás, quando havia pessoas (escravos) tomadas como coisas. Nesses tempos, leis e costumes permitiam que pessoas fossem objecto de comércio.

11 — Tempos e vontades têm mudado, embora não tanto como se propala.

Sabe-se que há diferenças e que repugnará contabilizar «valores patrimoniais» de profissionais de futebol sob rubrica onde se inscrevam coisas corpóreas e animais irracionais. Englobar aí pessoas reputarão demasiado.

A contabilidade está ao serviço da economia. E a economia deveria estar ao serviço do homem.

O que se pretende salientar aqui em relação a estas novas realidades não é assim apenas a pretensão do melhor enquadramento técnico. É, sim, que as pessoas voltaram a «comprar-se e a vender-se» o que, embora sob novos moldes, é igualmente deplorável, inclusive atentando nos tipos de negócios permitidos e nos valores astronómicos dos movimentos em causa. Isso choca, olhando em especial ao desprezo que reina sobre outros valores da humanidade.

#### VI — A contabilidade de valores éticos (v. g., a amizade)

A frase «quem recebe deve, quem entrega tem a haver» é um guião contabilístico. Todavia, quem recebe não fica a dever, quando recebe o que lhe era devido (contas saldadas).

Quem recebe também pode não ficar a dever em outras situações, quando o recebido é, simplesmente, dado.

Se nos dão, não se fica a dever. Contudo, importa retribuir. Há que contabilizar?

Para contabilizar o que nos é dado, torna-se necessário encontrar a base, o valor de referência, para essa contabilização. E põe-se a questão: que valor atribuir?

O objecto da contabilidade é, de facto, o registo e estudo da «movimentação dos valores». Os valores a registar na contabilidade são aferidos pelo custo, custo do bem que se compra (ou permuta). Mas, não havendo compra, esse tipo de valor não existe.

<sup>3</sup> Talvez a contabilidade não devesse dar tanto relevo às distinções *corpóreo* e *incorpóreo* e sim a outros questionamentos de mais significado e a que não dá conta.

<sup>4</sup> Os «cifrões» comandam e em tudo isto não há ingenuidade e candura pelo que não se veja que estamos aqui a tratar um problema de puro academismo ou a pretender discutir o sexo dos anjos.

Efectivamente, na contabilidade, não se registava, tradicionalmente, o que nos era dado. Actualmente, porém, entende-se diferentemente, afirmando que o dado também é de contabilizar, no donatário <sup>5</sup>.

Há, agora, possibilidade de contabilização. É que mesmo não ocorrendo compra, subsistem directrizes contabilísticas a orientar esta matéria e sugerindo que se contabilize, então, ao valor que se poderia comprar. Fala-se em utilizar o *justo valor* <sup>6</sup>.

Porém, se a realidade em exame é algo que não se compra e não se vende (*amizade*), como proceder?

A amizade não tem o referencial «custo» e também não tem o referencial «preço», bases de apuramento do «justo valor» <sup>7</sup>.

Se a amizade não tem custo, nem preço, não aparece, então, valor de referência para se contabilizar.

Em termos gerais, conclui-se que há realidades com valor que não se contabilizam. Excluem-se, assim, da contabilidade realidades que, como a *amizade*, não encontram os referenciais «custo» e ou «preço».

Terá, pois, de concluir-se haver coisas, com valor real, que a contabilidade ignora. Ou ignora ainda?

A contabilidade não terá atingido estágio ideal que conduza a valorizar o que tiver valor, quando não há custo nem preço. O que não tem custo nem preço, porém, pode, ser o que mais vale. Vale tanto que nem sequer há custo e ou preço.

A amizade, não entrou, felizmente, no mercado. É um valor ético, incalculável, valor sem preço e sem custo.

Dir-se-á que vale incomensuravelmente. Vale a vida, vale a eternidade. Vale mais do que todo o ouro do mundo, ou seja, vale um copo de água de quem dela está à minguia no deserto. De outro modo, a amizade vale tanto que a contabilidade ainda não a consegue referenciar. É um valor (ainda) incontabilizável.

A contabilidade está atrasada. Não conseguiu a sua finalidade, de processamento ou movimentação de tudo o que tem «valor». Quando chegará a nova contabilidade, a da movimentação de valores como o da *amizade*? Ou a contabilidade não chegará até aí?

Eis um repto. Uma utopia?

Entretanto, já se consegue valorizar, na contabilidade, realidades como dádivas, ofertas e doações que também se diziam sem custo ou sem preço, donde incontabilizáveis (no passado).

Igualmente, bens antes tidos como não económicos, livres, em abundância e hoje escassos — água, terra e muitos outros — são já objecto da economia, foram por ela apropriados, passaram a ter «valor económico», surgindo a necessidade de sua contabilização.

Também se pode lembrar que, nas empresas, a fidelidade da clientela, a reputação das marcas, a qualidade dos produtos, a imagem da empresa, etc. são já realidades de que a contabilidade se apropriou, atribuindo-lhes «valor económico», colocando-as no balanço como património e até nos resultados, pois são realidades que correntemente já se transaccionam.

Termina-se, então, questionando: Será viável contabilizar a *amizade*?

Contabilizar porque se tornará escassa, a ponto de se considerar bem económico? Ou contabilizar porque se passa a estágio superior em que a contabilidade se ocupará de «todos os valores» e não só dos económicos?

<sup>5</sup> Cf. directriz contabilística da CNC n.º 2/91:

«Contabilização pelo donatário de activos transmitidos a título gratuito

1 — Devem constar do activo das empresas, de acordo com a classificação do plano oficial de contabilidade, todos os activos detidos, quer adquiridos a título oneroso quer obtidos a título gratuito.

2 — Estes últimos serão valorizados, ao estado e local onde se encontrem, pelo justo valor, que é a quantia pela qual um activo pode ser trocado entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance.»

<sup>6</sup> *Justo valor* ou *valor justo*? Melhor, «valor justo». O que é «valor justo»? Não é apanágio do mercado subordinar-se ao que é justo. Designativo, portanto, impróprio.

<sup>7</sup> Cf. indicações das directrizes n.ºs 1, 2, 9, 12 e 13.

**VII — As contabilizações devidas à introdução do euro**

Esta matéria não pode deixar de preocupar as empresas e demais instituições e os técnicos de contabilidade nos tempos que já muito se avizinharam.

Esperamos que o assunto seja objecto de debate e conta-se com a apresentação de comunicações neste Encontro.

**VIII — A internacionalização da contabilidade**

A actualidade do tema é visível, dada a internacionalização crescente dos negócios e actividades.

O alargamento dos espaços em que pessoas, capitais, mercadorias se movimentam exigem tratamentos contabilísticos internacionais semelhantes, impondo-se assim regras normalizadoras ou, pelo menos, medidas de harmonização. É necessário estabelecer regras que permitam a comparabilidade das contas das empresas de cada país e seus grupos, nacionais e internacionais. Convém assim que sejam uniformes as elaborações das contas e sua apreciação e divulgação nos diversos países.

**IX — Contabilidade estratégica**

Por este novo ângulo da contabilidade de gestão procura-se implantar sistemas contabilísticos em que se ponderem efeitos de actuações que visam atingir objectivos estabelecidos, com atenção por estrangimentos existentes e formas de conformação e, muito em especial, de superação.

**X — Contabilidade das instituições sem fins lucrativos**

1 — Estas instituições passaram já a elaborar informação contabilística centrada nas tradicionais temáticas da movimentação das contas do balanço e dos resultados e respectiva apreciação e controlo. Está a processar-se evolução no sentido de apreciações quanto à eficiência e à eficácia da gestão.

Esta tendência verificada em diversos países e no nosso prende-se com a generalização da aplicação de «contabilidade fechada», sistema completo. Digráfico, ao sector público administrativo — Estado, autarquias locais<sup>8</sup> e institutos públicos que vieram a ser dotados de autonomia patrimonial financeira. Estas já elaboram balanços e contas de resultados, utilizando valorizações dos serviços que prestam segundo critérios de mercado e de modo a apurarem «proveitos» e «resultados».

2 — Também está a generalizar-se a aplicação ou a adaptação do POC, lodo de sistema de contabilidade digráfico e completo, a muitas outras instituições de natureza não económica (ou que eram assim consideradas). Anotam-se inclusive as pretensões de transformação de associações de ordem cultural e ou recreativa em empresas ou sociedades comerciais, o que está sendo feito em muitos países (casos de clubes de futebol e de outras instituições de desporto) e a ser via de utilização obrigatória de contabilidade digráfica e completa.

3 — Apareceram também novas preocupações, como sejam as de cálculos de custos mensurados por despesas e ainda novas ópticas em ordem a alcançar confrontos com proveitos encarados não só em função das receitas financeiras mas igualmente considerando critérios que possibilitam novos juízos económicos e sociais sobre as suas produções ou realizações.

Busca-se, na verdade, encontrar valorizações dos serviços produzidos segundo critérios que transcendem os tradicionais de mercado, visto haver contribuições gratuitas que importa valorar, atendendo nos fins não lucrativos destas instituições e no valor intrínseco de todas as suas prestações, ponderando efeitos destas instituições de ordem cultural e social e no longo prazo. Há que ponderar, por exemplo, formas de subsidiação em casos de não prestação de serviços não utilizados mas que ficam em repositório (atente-se na forma — proveitos de inactividade). É que esses serviços geram despesa sem receita mas conduzem a stockagem e há que encontrar formas correctas de imputação a entidade social ou governamental dos custos que não geraram proveitos directos. É um problema que se suscita

<sup>8</sup> A contabilidade das autarquias teve já desenvolvimento contabilístico mais evoluído, com fixação (Decreto-Lei nº 226/93, de 22 de Junho) das partidas dobradas na contabilidade e imposições de auditoria, mas, frise-se, no tocante a serviços municipalizados e aos das federações de municípios.

para ponderação e estudo de eventuais aplicações a actividades culturais. Não é pelo facto de um teatro ou uma televisão igualmente não terem público que essa actividade não deve realizar-se ou que não deve nela gastar-se.

Fica em *stock* esse serviço ou a sua utilidade indirecta. Valem bastante os stocks das peças teatrais, das emissões radiofónicas ou televisivas. Por exemplo, os *stocks* da RTP não figuram em «balanço» como património, mas estão contabilizados em contrapartida de proveitos, mas tais *stocks* persistem, têm valor. Que assim é teve-se demonstração recente quando a RTP pretendeu obter compensações, que se reputam legítimas, quando a SIC lhe solicitou entregas ou

empréstimos de produções ou informações arquivadas.

Mas, o que sucede quando não há memórias documentais a suportar a produção passada? Como considerar os valores intelectuais de cultura sem materialização de suporte (*stock*) físico? (v., supra, «IV — A contabilidade do valor da história»).

Oxalá este Encontro, a exemplo dos anteriores, favoreça rumos adequados, perante as numerosas encruzilhadas que se deparam aos professores e técnicos de contabilidade. E que se busquem motivações para pesquisas nos novos campos da chamada *gestão contabilística*.

